

IAS 第37号と日本基準における負債の比較

－ HOYA の事例を中心に－

加 納 慶 太

1. はじめに
2. IAS 37と日本基準の比較
 - (1) IAS 37「引当金、偶発負債および偶発資産」の概要
 - (2) 日本基準における引当金、偶発負債および偶発資産の概要
3. IAS 37と日本基準の相違
 - (1) アプローチの相違
 - (2) 基準の相違
 - (3) 個別論点
4. IAS 37による負債計上－ HOYA の事例－
 - (1) 負債金額への影響
 - (2) 表示科目の変更
 - (3) 認識・測定の相違
 - (4) 引当金の相違
 - (5) 偶発負債および偶発資産の相違
5. おわりに

参考文献

1. はじめに

近年、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：以下、IFRS）の影響力が世界中に広がっており、IFRS と自国基準とのコンバージェンスを進めている国や IFRS を自国基準としてアドプションしている国は100以上にのぼる。

日本では、金融庁が2009年6月30日に、2010年3月期からIFRSの任意適用を認めるとともに、IFRSを2015年から強制適用するかどうかを2012年に判断するとした。しかし、2011年6月21日に、自見金融担当大臣によってIFRS

IAS第37号と日本基準における負債の比較

適用に関する検討についての会見が行われ、当初予定されていた2015年からのIFRS強制適用の延期が示唆された¹⁾。それを受けて、6月30日に企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議にて、IFRSの適用延期に関する議論がなされた。このように、IFRS適用をめぐる我が国の状況は目まぐるしく変化しており、現在は、IFRS適用に関する明確な決定が行われていない状態である。

こうした中、2011年8月に行われた有限責任あずさ監査法人の調査によると、国内上場企業の約80%がIFRS導入の準備を始めており、その内の7%（78社）が2014年までに早期適用を行うために準備をしていた²⁾。このように、我が国で多くの企業がIFRSの適用を検討しているため、IFRSの重要性はますます高まることが予想される。現在は日本電波工業、HOYAおよび住友商事といった少数の企業がIFRSを任意適用し、連結財務諸表を作成している。

日本の会計基準とIFRSの間では、コンバージェンスが進められてはいるものの、いくつかの点で未だに相違が見られる。具体的には、IFRSにおいては、原則主義、資産・負債アプローチ、公正価値会計などの考え方が採られている。そのため、将来的に日本でIFRSの強制適用が実施された場合に、企業は大きな影響を受けることが予想される。それが日本の企業の利益を増加させるのか減少させるのかは不明確である。そのため、IFRSを日本企業に適用した際の影響を考察することは、今後IFRSを導入する日本の企業にとっては重要な意味をもつ。

その中でも、特に資産・負債アプローチによる影響が大きいと考えられる。従来、日本では収益・費用アプローチの考え方によって利益を算出してきた。これは、期間損益計算を重視するものであり、収益と費用の差額によって利益を算出する。一方、IFRSの考え方である資産・負債アプローチでは、持分の変動によって利益を算出する。資産・負債アプローチは、従来の日本基準の考え方とは異なるため様々な面で企業に影響を与えと考えられる。

さらにこれまでは、「資産、費用および損失の認識基準という取引の借方側が強調されており、負債の認識は複式記入会計システムを採用する必然的結果である」³⁾とされていたため、負債はそれほど重要視されていなかったといえる。しかし、資産・負債アプローチでは最初に資産と負債を定義するため、負債は利益算出の重要な要素といえる。そのため、IFRSにおいて負債の基本的な考え方を

1) 金融庁ホームページ「自見金融担当大臣談話－IFRS適用に関する検討について－（平成23年6月21日）」<http://www.fsa.go.jp/common/conference/danwa/20110621-1.html>

2) あずさ監査法人ホームページ「国際財務報告基準（IFRS）対応状況調査2011 全文」http://www.azsa.or.jp/b_info/research/201110.html

3) Kerr, J.St.G.[1984], p.27. (徳賀芳弘訳[1989], p.47.)

示しているといえる国際会計基準第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」(International Accounting Standard No.37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* : 以下、IAS37)⁴⁾ の適用による負債の影響について検討を行うことが重要であると考ええる。

本論文では、資産・負債アプローチによって変化した負債をIAS37によって検討し、実際にIAS37を日本の企業が適用した場合にどのような影響があるのかを考察する。以下、第2章では、IAS37および日本基準の内容を検討し、それぞれの特徴を確認する。第3章では、IAS37および日本基準との差異を確認することで、日本企業がIAS37を適用する際に問題となる点について検討する。さらに、第4章で、日本で早期適用を開始したHOYAの連結財務諸表を参考にし、IAS37の適用が企業にどのような影響を与えたのかを検証する。そして、最後にIAS37と日本基準の比較についての総括を述べることにする。

2. IAS37と日本基準の比較

(1) IAS37「引当金、偶発負債および偶発資産」の概要

①目的と範囲

IAS37は、引当金、偶発負債および偶発資産に対して、適切な認識基準および測定基準が適用され、財務諸表利用者が、それらの内容、時期および金額について理解できるように、十分な情報が注記によって開示されることを確実にすることを目的としている。

そして、IAS37は、未履行の契約に起因するものおよび他の基準で取り扱われているものを除き、引当金、偶発負債および偶発資産を会計処理するにあたって、すべての企業にこれを適用しなければならないこととしている(IAS37.1)。ここでいう「他の基準」とは、IAS第11号「工事契約」(以下、IAS11)⁵⁾、IAS第12号「法人所得税」(以下、IAS12)⁶⁾、IAS第17号「リース」(以下、IAS17)⁷⁾、IAS第19号「従業員給付」(以下、IAS19)⁸⁾、IFRS第4号「保険契約」(以下、IFRS4)⁹⁾ のことである(IAS37.5)。

4) IASC[1998], IAS No.37, paras.A819-A922. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳、paras.A825-A846.)

5) IASC[1993], IAS No.11, *Construction Contracts*.

6) IASC[1996], IAS No.12, *Income Taxes*.

7) IASB[2003b], IAS No.17, *Leases*.

8) IASB[2004a], IAS No.19, *Employee Benefits*.

9) IASB[2004b], IFRS No.4, *Insurance Contracts*.

IAS第37号と日本基準における負債の比較

②定義

IAS 37において引当金は、時期又は金額が不確実な負債であると定義されている（IAS 37.10）。ここでいう負債とは、過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるもののことである（IAS 37.10）。

また、偶発負債とは、過去の事象から発生し得る債務のうち、完全には企業の支配可能な範囲にない将来の1つ以上の不確実な事象の発生又は不発生によってのみその存在が確認される債務、あるいは、過去の事象から発生した現在の債務であるが、債務決済のために経済的便益を具現化した資源の流出が必要となる可能性が高くない、または、債務の金額が十分な信頼性をもって測定できないものをいう（IAS 37.10）。

偶発資産とは、過去の事象から発生し得る資産のうち、完全には企業の支配可能な範囲にない将来の1つ以上の不確実な事象の発生又は不発生によってのみその存在が確認されるものをいう（IAS 37.10）。

IAS 37における引当金と偶発負債の違いは、引当金が現在の債務であり、債務を決済するために経済的便益を有する資源が流出する可能性が高いため負債として認識されているもの（信頼性のある見積りが可能であると仮定して）であるのに対し、偶発負債は、可能性のある債務で、企業が経済的便益をもつ資源の流出を引き起こす現在の債務を有しているか否かをまだ確認していないもの、あるいは、本基準における認識基準に合致しない現在の債務であるため、負債として認識されていないものをいう（IAS 37.13）。

図表1は、引当金、偶発負債および偶発資産を発生可能性によって分類したものである。

図表1 引当金・偶発項目の発生可能性による分類

経済的便益の 流入・流出の可能性	引当金／偶発負債	偶発資産
ほとんど確実 (virtually certain)	引当金として負債を認識	資産を認識
高い (probable) ※1	引当金として負債を認識※2	偶発資産を注記開示
高くない (not probable)	偶発負債を注記開示	開示は要求されていない
ほとんどない (remote)	開示は要求されていない	開示は要求されていない

※1 可能性が高い (probable) とは、経済的便益をもつ資源の流出が起こる可能性が、起こらない可能性よりも高い (more likely than not) ということの意味する (IAS37.23)。

※2 経済的便益の流出の可能性が高いものであっても、債務の金額を信頼性をもって見積ることができない場合には、偶発負債を注記開示する。

(図表1はIAS 37の適用ガイダンス Aをもとに著者が作成した。)

③認識

現行の IAS 37では、次の要件をすべて満たす場合に引当金として認識されなければならない (IAS 37.14)。

- (a) 企業が過去の事象の結果として現在の債務 (法的又は推定的) を有しており、
- (b) 当該債務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高く、
- (c) 当該債務の金額について信頼性のある見積りができる。

ここでいう法的債務とは次のものから発生した債務のことである (IAS37.10)。

- (a) 契約 (明示的又は黙示的な条件を通じて)
- (b) 法律の制定
- (c) 法律のその他の運用

また、推定的債務とは次のような企業の行動から発生した債務のことである (IAS 37.10)。

- (a) 確立されている過去の実務慣行、公表されている方針又は十分に具体的な最近の声明によって、企業が外部者に対しある責務を受諾することを表明しており、
- (b) その結果、企業はこれらの責務を果たすであろうという妥当な期待を外部者の側に惹起している。

稀に、現在の債務があるかどうかが明確でない場合がある。このような場合、利用可能なすべての証拠を考慮したうえで、もし、報告期間の末日において現在の債務が存在している可能性の方が存在しない可能性よりも高ければ、過去の事象が現在の債務を発生させているものとみなされる (IAS 37.15)。

また、負債の認識要件の一つである経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高いとは、資源の流出が起こらない可能性よりも起こる可能性の方が高い (more likely than not) ということであり、経済的便益を持つ資源の流出が50%を超える確率で起こるということを意味する。発生の可能性が高く、その他の2つの認識の要件を満たしていれば引当金として負債を認識しなければならない (IAS 37.23)。

④測定

引当金の測定に関しては、引当金として認識される金額は、報告期間の末日における現在の債務を決済するために要する支出の最善の見積りでなければならない (IAS 37.36)。ここでいう最善の見積りとは、報告期間の末日現在で債務を決済するため、又は同日現在で債務を第三者に移転するために企業が合理的に支払

IAS第37号と日本基準における負債の比較

う金額である(IAS 37.37)。また、引当金の最善の見積りに到達する過程で、多くの事象と状況に必然的に関連するリスクと不確実性を考慮しなければならない(IAS 37.42)。

また、貨幣の時間的価値の影響に重要性がある場合には、引当金額は債務の決済に必要と見込まれる支出の現在価値としなければならない(IAS 37.45)。この場合の割引率は、貨幣の時間的価値の現在の市場評価とその負債に固有のリスクを反映した税引前の割引率でなければならない(IAS 37.47)。

その他にも、IAS 37では将来の営業損失、不利な契約及びリストラクチャリングに対して、引当金の一般的認識及び測定の設定をいかに適用すべきかを説明している(IAS 37.IN10)。

将来の営業損失に対しては、引当金を認識してはならない(IAS 37.63)。ただし、将来の営業損失が見込まれるということは、ある営業用資産が減損しているかもしれないという兆候であり、企業は、IAS 第36号「資産の減損」に基づいて、これらの資産の減損について検討することとなる(IAS 37.65)。

企業が不利な契約を有しているならば、当該契約による現在の債務を引当金として測定し、認識しなければならない(IAS 37.66)。ここでいう不利な契約とは、契約による債務を履行するための不可避免的な費用が、契約上の経済的便益の受取見込額を超過している契約のことである(IAS 37.68)。

次のものは、リストラクチャリングの定義に含まれる事象の例である(IAS 37.70)。

- (a) 一事業部門の売却又は撤退
 - (b) 国若しくは地域における事業所の閉鎖、又はある国若しくは地域から他の国若しくは地域への事業活動の移転
 - (c) 経営管理構造の変更、例えば管理階層の削減
 - (d) 企業の事業運営の性格と重点に重要な影響を及ぼす根本的な再編成
- リストラクチャリングによる推定的債務は、次の場合にのみ発生する(IAS 37.72)。

- (a) 企業は、リストラクチャリングについて少なくとも次の事項を明確にした詳細な公式計画を有していること。
 - (i) 関係する事業又は事業の一部
 - (ii) 影響を受ける主たる事業所
 - (iii) 雇用契約終結により補償されることとなる従業員の勤務地、職種及びその概数
 - (iv) 負担する支出

(v) 計画が実施される時期

- (b) リストラクチャリング計画の実施を開始することによって、又はリストラクチャリングの主要な特徴を、影響を受ける人々に公表することによって、企業がリストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待を、影響を受ける人々に惹起していること。

⑤開示

企業は、引当金の種類ごとに次の事項を開示しなければならない(IAS 37.84)。

- (a) 期首と期末における引当金の計上金額
- (b) 既存の引当金の増加も含む、期中の引当金増加額
- (c) 期中に使用された金額(発生し、引当金と相殺された額)
- (d) 期中に未使用で取り崩された金額
- (e) 現在価値で計上されている引当金につき、時間の経過によって発生した期中増加額及び割引率の変更による影響額
- (f) 債務の内容についての簡潔な説明及び結果として生じる経済的便益の流出が予測される時期
- (g) これらの流出の金額又は時期についての不確実性の内容
- (h) 予想されている補填金額、予想されている補填について認識されている資産の金額

偶発負債を開示するにあたっては、偶発負債の種類ごとに偶発負債の内容について簡潔な説明を開示しなければならない。そして、可能な場合には、偶発負債の財務上の影響の見積額、流出の金額又は時期に関する不確実性の内容、補填の可能性についても開示しなければならない(IAS 37.86)。また、偶発資産の開示は、偶発資産の簡潔な内容を開示するとともに、可能な場合には偶発資産の財務上の影響の見積額を開示しなければならない(IAS 37.89)。

(2) 日本基準における引当金、偶発負債および偶発資産の概要

①認識

日本基準では、企業会計原則注解注18(以下、注解18)によって引当金を、「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする」と定義している。

そして、引当金に該当するものとして、製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補填引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特

IAS第37号と日本基準における負債の比較

別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害保証損失引当金、貸倒引当金等を例示している。

また、日本における引当金は評価性引当金と負債性引当金に分けられる。評価性引当金は、将来の支出の原因事実が発生しているが、金額や支出の時期が確定していないため特定の資産の減少として認識されるものである。評価性引当金の代表例としては貸倒引当金がある。会社計算規則第5条第4項では、「取り立て不能のおそれのある債権については、事業年度末日においてその時に取り立てることができないと見込まれる額を控除しなければならない」と貸倒引当金について規定している。一方、負債性引当金は、将来の支出の原因事実が発生しているが、金額や支出の時期が確定していないために負債として計上される引当金である。負債性引当金は貸倒引当金以外の引当金が該当する。

②測定

日本基準における引当金の測定は将来の特定の費用又は損失の金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れる、としている。しかし、ここでいう合理的に見積もることという文言は具体性に欠けており、引当金への繰入れは実務に委ねられているといえる。

③開示

日本基準では、重要な会計方針として引当金の計上基準を注記しなければならないとしている（企業会計原則注解注1－2）。また、財務諸表等規則では引当金の計上基準を重要な会計方針として記載しており、引当金明細表を作成して、前期末残高、当期増加額、当期減少額、当期末残高を注記しなければならないとしている（財務諸表等規則第8条の2、第121条）。

④偶発負債および偶発資産

日本において偶発負債は偶発債務として把握される。企業会計原則では、手形の割引、裏書譲渡高や保証債務等の偶発債務は貸借対照表に注記しなければならないとされている（企業会計原則第三貸借対照表原則1C）。企業会計原則では偶発債務は明確に定義されていないが、「将来の偶発事象に起因して確定する債務を意味している」¹⁰⁾と考えることができる。

また、財務諸表規則では、偶発債務（債務の保証（債務の保証と同様の効果を有するものを含む。）、係争事件に係る賠償義務その他現実には発生していない債務で、将来において事業の負担となる可能性のあるものをいう。）がある場合には、

10) 川村[2007]、p.29。

その内容及び金額を注記しなければならないとされている(財務諸表等規則第58条)。いずれの基準も具体性が欠けているといえる。また、偶発資産に対応する基準は存在しない。

3. IAS37と日本基準の相違

(1) アプローチの相違

これまででは、IAS37と日本基準の引当金、偶発負債および偶発資産の概要についてみてきた。両者の基準には、同様である点も存在するが、相違する部分も少なくない。ただし、基準に相違点が存在するのは、資産・負債アプローチと収益・費用アプローチという2つの利益算出方法の考え方の違いが存在しているためであるといえる。

資産・負債アプローチの会計目標は、企業の豊かさ(富)の把握である¹¹⁾。資産から負債を控除して持分を把握し、期首の持分と期末の持分の差額が期間利益とされる。利益の増加は資産の増加及び負債の減少によって定義され、利益の減少は資産の減少および負債の増加によって定義される。このため、最初に資産および負債が定義され、そのうえで、費用および収益が定義される。一方、収益・費用アプローチの会計目標は、企業行動の効率性の把握である¹²⁾。一期間の収益から一期間の費用を差し引いたものを期間利益とする考え方であるため、最初に収益および費用が定義され、そのうえで、資産および負債が定義される。

このため、資産・負債アプローチの負債はその定義を満たすことで認識される。引当金は費用の相手勘定として存在するのが目的ではなく、「その認識と測定を第一義的な目的」¹³⁾として計上されるのである。収益・費用アプローチでは、負債は収益と費用を計算した後に残る貸方項目であり、負債の定義によって認識されているわけではない¹⁴⁾。

日本ではIFRSとのコンバージェンスとの影響で、これまで認められていた研究開発費の資産計上ができなくなり、当期純利益に含まれない評価差額の計上が行われるようになると、収益・費用アプローチの特徴が薄れ、資産・負債アプローチの特徴が色濃くなっていく傾向を見て取れる¹⁵⁾。しかしながら、従来まで

11) 佐藤[2003]、p.68。

12) 佐藤[2003]、p.68。

13) 松本[2010]、p.25。

14) 森田[2000]、p.5。

15) 佐藤[2003]、p.69。

IAS第37号と日本基準における負債の比較

の収益・費用アプローチの考え方は残っており、引当金は、将来の特定の費用または損失であることを認識の要件としており、現在の債務でないものも引当金として認識される。これは、期間損益計算を重視し、収益と費用を対応させるための会計処理であるといえる。

両アプローチの具体的な差異の例としては、日本においては、将来の費用または損失であるため認識される修繕引当金および特別修繕引当金が、IAS 37では現在の債務でないため引当金として認識されないことがあげられる。

図表2は資産・負債アプローチと収益・費用アプローチの差異を表したものである。

図表2 資産・負債アプローチと収益・費用アプローチの主要な差異

	資産・負債アプローチ	収益・費用アプローチ
会計目標	企業の豊かさの把握	企業行動の効率性の把握
利益の算出方法	持分の変動による	収益と費用の差異
最初に定義されるもの	資産および負債	収益および費用
引当金の認識要件	現在の債務を有していること	将来の特定の費用または損失であること

(2) 基準の相違

①定義および適用範囲の相違

IAS 37では引当金、偶発負債および偶発資産について明確な定義と範囲が存在しているため、引当金の計上はその定義と範囲に限られたものとなる。一方、日本基準では、注解18に引当金に該当する項目が例示列举されているが、定義と範囲について明確には定められていない。

②認識要件の相違

IAS 37では、現在の法的または推定的債務を有しており、経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高く、信頼性のある見積りができる場合に引当金として認識されなければならない。可能性が高いとは、資源流出の可能性が50%超であるということを意味する。一方、日本基準では、将来の費用または損失であれば、現在の債務でなくても引当金として認識される。そして、推定的債務に関する認識要件は存在しない。また、発生の可能性が高いという要件はあるが具体的な説明はなく、わが国の従来会計実務では80%以上あるいは90%以上で

なければ引当金の認識はなされないと考えられている¹⁶⁾。

IAS 37では認識要件の一つとして現在の債務が要求されており、引当金の認識範囲は日本基準に比べて限定的であるといえることができる。たとえば、日本基準において認識される修繕引当金および特別修繕引当金はIAS 37では認識されない。また、IAS 37における発生可能性の蓋然性の低さおよび推定的債務の規定は、日本基準にくらべて負債の認識の範囲が拡大している。

③債務性の相違

IAS 37では、引当金の認識要件として現在の債務を有していることを要求している。すなわち、引当金を認識するためには負債の定義に該当することが求められているといえる。一方、日本基準では、債務性に関する規定は存在していない。これは、日本基準では、将来発生費用のうち、期間損益計算の観点から必要性を認められた、その発生が当期以前の事象に起因するものだけが引当の対象とされるとともに、引当金は当期の負担に属する金額の相手勘定として、負債として計上されるという位置づけだからである¹⁷⁾。

④測定の相違

IAS 37では、支出の最善の見積りによって測定する。ここでいう最善の見積りとは、期末日現在で債務を決済または第三者に移転するために企業が合理的に支払う金額である。日本基準では合理的な見積りにより測定するとしているが、基本的な考え方が定められているわけではなく、この点は実務に委ねられていると考えられる¹⁸⁾。

また、IAS 37では時間的価値の影響に重要性がある場合には、現在価値に割引く規定がある。一方、日本基準では、退職給付会計基準や資産除去債務会計基準において負債を現在価値に割引く定めが個別に設けられているが、引当金の現在価値への割引に関する包括的な規定は存在しない¹⁹⁾。注解18では、将来の特定の費用又は損失が合理的に見積ることができる場合における当期の負担に属する金額を引当金として設定するが、この規定が現在価値への割引を求めているかは明らかではない²⁰⁾。

⑤認識および測定ルールの適用

IAS 37では、将来の営業損失、不利な契約およびリストラクチャリング引当金

16) 弥永[1998]、p.42。

17) 企業会計基準委員会[2009]、19項。

18) 企業会計基準委員会[2009]、56項。

19) 企業会計基準委員会[2009]、68項。

20) 企業会計基準委員会[2009]、69項。

IAS第37号と日本基準における負債の比較

に関する規定が存在するが、日本基準にはそれらに関する規定は存在しない。

⑥開示

IAS37では、引当金、偶発負債および偶発資産に関する詳細な開示の規定があるが、日本基準では、そのような詳細な開示の規定はない。

⑦偶発負債および偶発資産

IAS37では、偶発負債および偶発資産に関する詳細な規定があるが、日本基準では偶発負債の規定は存在するが詳細な規定は存在しておらず具体性が欠けているといえる。また、日本基準には偶発資産に対応する基準は存在しない。

このように、日本基準とIFRSとで引当金を計上する構造が異なる場合がある。図表3は、引当金、偶発負債および偶発資産に関するIAS37と日本基準の主要な差異をまとめたものである。

図表3 引当金、偶発負債および偶発資産に関するIAS37と日本基準の主要な差異

	IAS37	日本基準
利益算出の アプローチ	・資産・負債アプローチ	・収益・費用アプローチ
認 識	<ul style="list-style-type: none"> ・現在の債務（法的又は推定的）を有していることが認識要件の一つである。（IAS37.14） ・発生可能性が高いという用語については、起こらない可能性よりも起こる可能性のほうが高いという文から、50%超であると解釈できる記述がある。（IAS37.23） 	<ul style="list-style-type: none"> ・将来の特定の費用または損失であることが認識要件の一つである（現在の債務でなくてもよい）。 ・発生可能性が高いという用語に詳しい説明はない。
債務性	・引当金の認識要件として現在の債務を有していることを要求している。（IAS37.14）	・該当する定めはない。
推定的債務	・債務には、法的債務のみならず、推定的債務も含まれる。（IAS37.17）	・該当する定めはない。
測 定	・支出の最善の見積りによるものとしている。ほかにも詳細な基準が存在する。（IAS37.36-83）	・合理的な見積りによるものとしているが、具体性に欠けている。
引当金の 割引計算	・貨幣の時間的価値による影響が重要な場合には、引当金額は債務の決済に必要と見込まれる支出の現在価値としなければならない。（IAS37.45）	・該当する定めはない。
認識および 測定ルール の適用	・将来の営業損失、不利な契約およびリーストラクチャリング引当金に関する規定がある。（IAS37.63-83）	・該当する定めはない。
偶発負債お よび偶発資 産	・偶発負債および偶発資産の詳細な規定がある。（IAS37.27-35）	・偶発負債については規定があるが、具体性が欠けている。また、偶発資産の規定は存在しない。

IAS 37と日本基準では利益算出の違いによる負債のとらえ方の差異により、基準に相違が生まれている。

IFRS では引当金を負債として認識することを第一の目的としているため、負債の定義を満たさないものは引当金として認識してはならない。負債は現在の債務でなければならないため、IAS 37における引当金の計上は現在の債務があるものに限定される。これは、負債の定義を満たしていなくても将来の費用および損失であれば引当金を認識する日本基準と比べて、認識範囲が狭くなっていることにほかならない。そのため IAS 37における引当金の認識要件は、「引当金の無秩序な計上に歯止めをかけるフィルターになる」²¹⁾。

こうした差異は、日本基準において修繕引当金を認識するのに対して、IAS 37では認識しないという違いにあらわれている。IAS 37における設例では、修繕引当金の計上に関して炉の内張りを例にとり、報告期間の末日現在、内張りを取り替える義務は、企業の将来の行為と無関係に存在するものではなく、支出を行う意図も炉の操業を継続するのか、あるいは内張りを取り替えるのかも会社の決定にかかっているとし、現在の債務が存在しないため引当金は認識されないとしている (IAS 37. 適用ガイダンス C 設例 11A)。

また、資産・負債アプローチでは「従来はオフバランスとして処理されてきた項目でも、それが資産・負債の定義を満たして測定可能な限り、貸借対照表に資産・負債としてオンバランス化される」²²⁾ という特徴がある。その中で負債は、「推定的義務」²³⁾ についても幅広く認識することが会計情報の使命」²⁴⁾ である。IAS 37では金額を予測できないケースはきわめて稀であるとされており、推定的債務によっても引当金を計上する (IAS 37.26)。たとえば IAS 37における設例では、資産除去債務の計上に関して、法的債務が存在しておらず、企業が発生した汚染を浄化する責任を負うという広く公表された環境保護方針を有している場合には、企業の行為は、企業が汚染を浄化するという妥当な期待を汚染の影響を受ける人々の側に惹起させているとされ、引当金が認識される (IAS 37. 適用ガイダンス C 設例 2B)。

21) 松本 [2000]、p.306。

22) 桜井 [2010]、p.4。

23) ここでいう推定的義務とは推定的債務と同義である。

24) 藤田 [2011]、p.30。

(3) 個別論点

ここでは、日本基準における引当金とIAS37を中心としたIFRSにおける引当金の個別の相違について見ることにする。ただし、ここで取りあげるものは、次節においてHOYAの事例で扱われているものに限定している。

①製品保証引当金

製品保証引当金とは、保証付きで販売した製品の将来発生する費用のための引当金である。IAS37では、保証付きの製品の販売が法的債務を発生させ、製品保証全体としての流出の可能性が高いため、報告期間の末日以前に販売された保証製品の修復補償コストの最善の見積りに対して引当金が認識される（IAS37.適用ガイダンスC設例1）。一方、日本基準では注解18に例示されているため、引当金が認識される。このため両者の間に差異はないといえる。

②退職給付引当金

IFRSではIAS19によって退職給付引当金を規定している。一方、日本基準では、企業会計審議会が平成10年（1998年）6月に「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」および「退職給付に係る会計基準」ならびに日本公認会計士協会が平成11年9月に会計制度委員会報告第13号「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」を公表した。その後、退職給付に関する環境や法令の変化に対応するため、企業会計基準委員会から会計基準等が公表されている。このため、両者の間にはいくつかの差異があるといえる。

③修繕引当金および特別修繕引当金

IAS37では、法律上の要請の有無に関わらず引当金を認識しない。これは、企業は将来の行為（例えば操業方法を変更すること）によって将来の支出を回避することができるという理由で、現在の債務がないと判断されるからである。一方、日本基準では、修繕の費用は将来の費用または損失であるため、引当金を認識する。このため、両者の間には差異があるといえる。

④貸倒引当金

IFRSではIAS第39号「金融商品：認識及び測定」（以下、IAS39）²⁵⁾によって貸倒引当金を規定している。貸倒引当金は報告期間の末日ごとに、償却原価で測定する金融資産又は金融資産のグループが減損している客観的証拠があるかどうかを検討しなければならない（IAS39.58）。客観的な証拠がある場合には、当該損失の金額は、当該資産の帳簿価額と、見積将来キャッシュ・フロー（発生し

25) IASB[2009], IAS No.39, *Financial Instruments: Recognition and Measurement*.

ていない将来の貸倒損失を除く)を当該金融資産の当初の実効金利(すなわち、当初認識時に計算された実効金利)で割り引いた現在価値との間の差額である。当該資産の帳簿価額は、直接に又は引当金勘定を通じて減額しなければならない(IAS 39.63)。

一方、日本基準においては、一般債権に係る貸倒見積高は、債権全体または同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の貸倒実績率等の合理的な基準により貸倒見積高を算定する(「金融商品に関する会計基準」28項(1))。よって、実務上は、一般債権については、債権全体で過去の貸倒実績率を算定して貸倒見積高を算出することが多い。

両者の基準の差異は、IFRSでは貸倒引当金は資産の減損として取り扱われ金融商品の基準により規定されるが、日本基準では貸倒引当金は将来の支出に備えるための引当金として規定されている。

⑤資産除去債務

IFRSではIAS第16号「有形固定資産」(以下、IAS16)²⁶⁾とIAS37によって資産除去債務を規定している。有形固定資産の取得原価には解体及び除去費用並びに敷地の原状回復費用の当初見積額のうち、それらに係る債務が、当該項目の取得時に、又は棚卸資産の生産以外の目的で特定の期間に当該有形固定資産項目を使用した結果として発生するものが含まれる(IAS16.16)。そして、資産除去債務はIAS37により認識及び測定する(IAS16.18)。一方、日本では、平成20年に企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」が公表されて資産除去債務について規定されている。

両者の基準の差異は、IFRSでは資産除去債務の範囲として推定的債務も対象としているが、日本基準では推定的債務を対象にはしていないというところである。

⑥有給休暇引当金

IFRSではIAS19によって有給休暇引当金を規定している。IAS19では有給休暇の形式による短期従業員給付の予想コストを、次の2つの方法で認識しなければならない(IAS19.11)。

- (a) 累積型有給休暇の場合には、将来の有給休暇の権利を増加させる勤務を従業員が提供した時

26) IASB[2003a], IAS No.16, *Property, Plant and Equipment*.

IAS第37号と日本基準における負債の比較

(b) 非累積積立型有給休暇の場合には、休暇が発生した時

ここでいう累積型有給休暇とは、当期の権利をすべては使用しなかった場合には繰り越して将来の期間に使用することができるものである（IAS19.13）。つまり、累積する有給休暇は負債として認識し、累積できない有給休暇は休暇取得時にコストを認識する。

一方、日本においては有給休暇引当金に関する規定は存在しない。そのため、一般的に有給休暇引当金は計上されてこなかったが、我が国における労務制度や慣行の実態を考慮しつつ、IFRS とのコンバージェンスも勘案して取扱いを検討する必要があるものと考えられるとされている²⁷⁾。

このため両者の間には差異があるといえる。

⑦賞与引当金

IFRS ではIAS19によって賞与引当金を規定している。IFRS では現在の法的または推定的債務が存在し、その金額を合理的に測定できる場合に賞与引当金を計上しなければならない。一方、日本では注解18によって例示列举されている。また、賞与引当金は、企業が労働協約等によって賞与の支給に従業員に対して約束している場合、これに基づいて期末日現在で企業が負っている債務額を引当金として計上するものと考えられる²⁸⁾。このため両者の間に差異はないといえる。

4. IAS37による負債計上－HOYAの事例－

日本では、日本電波工業、HOYA および住友商事がIFRS に準拠した連結財務諸表を作成している。その中で、住友商事は米国基準からIFRSへ変更したため、日本基準との比較ができない。また、日本電波工業は2002年からIFRSに準拠した連結財務諸表を作成しているため、その影響額は以前から知られていたと思われる。しかし、HOYAは、2010年3月期に日本基準とIFRSの両方の連結財務諸表を作成しており、2011年3月期からは提出書類をIFRSのみで作成しているため、その影響を検討することが有用であると考えられる。

HOYAの事例では、引当金に関連する箇所を中心として検討を行う。なお、引当金と他の負債を比べることで、引当金の影響をより鮮明に確認することが可能であるため、最初に負債全体の影響について概観する。

27) 企業会計基準委員会[2009]、43項。

28) 企業会計基準委員会[2009]、34項。

(1) 負債金額への影響

図表4は、HOYAの2011年度3月期における連結財務諸表の負債の表示項目の変化とその影響額を示したものである²⁹⁾。図表3では、負債全体の影響について概観する。

図表4 HOYAにおける日本基準とIFRSの負債の比較表(表示項目の変化とその影響額)³⁰⁾

日本基準	I F R S	影響額	増減率
社債	長期有利子負債		
99,985	100,769	+ 784	+ 0.78%
長期借入金	項目なし ²		
456 ¹	—	△ 456	—
項目なし ³	その他の長期金融負債		
—	197	+ 197	—
退職給付引当金	退職給付引当金		
8,173	8,121	△ 52	△ 0.63%
項目なし ⁴	その他の引当金		
—	1,461	+ 1,460 ⁵	—
特別修繕引当金	項目なし ⁶		
962	—	△ 962	—
その他	その他の非流動負債		
3,358	1,198	△ 2,159 ⁷	△ 64.32%
項目なし ⁸	繰延税金負債		
—	214	+ 214	—
固定負債合計	非流動負債合計		
112,933⁹	111,961¹⁰	△ 974¹¹	△ 0.86%
短期借入金	短期有利子負債		
245	2,415	+ 2,170	+885.71%
1年以内返済予定の長期借入金	項目なし ¹²		
1,202	—	△ 1,202	—
支払手形及び買掛金	仕入債務およびその他の債務		
36,720	51,433	+ 14,713	+ 40.07%
項目なし	その他の短期金融負債		
—	823	+ 823	—
未払法人税等	未払法人所得税		
3,110	3,110	± 0	0.00%
賞与引当金・製品保証引当金	その他の引当金		
6,294	803	△ 5,491	△ 87.24%
未払費用	項目なし ¹³		
16,362	—	△ 16,362	—
その他	その他の流動負債		
22,869	30,556	+ 7,687	+ 33.61%
流動負債合計¹⁴	流動負債合計		
86,803	89,140	+ 2,337¹⁵	+ 2.69%
負債合計	負債合計		
199,736	201,100	+ 1,364	+ 0.68%

1 個別の項目であるため、消滅させる必要がある。

2 長期有利子負債 456が該当する。

3 金融負債(デリバティブ)の非流動負債分(その他(固定)) 197が該当する。

29) HOYA[2011]、第2事業の状況、1業績等の概要、pp.33-34。

30) 影響額は、認識および測定ならびに表示科目の差異の合計額を表示している。

IAS第37号と日本基準における負債の比較

- 4 資産除去債務（その他（固定負債））1,461が該当する。
- 5 項目の額は1,461であるが影響額は1,460になっている。計算上の差異と考えられる。
- 6 その他の引当金（非流動）962が該当する。
- 7 実際は2,160であるが差額は2,159になっている。計算上の差異と考えられる。
- 8 繰延税金負債（その他（固定））145および繰延税金負債（その他（流動））85の合計額230から、認識測定の差異を16引いた214が該当。
- 9 実際は112,934だが表示は112,933になっている。計算上の差異と考えられる。
- 10 実際は111,960だが表示は111,961になっている。計算上の差異と考えられる。
- 11 実際は972であるが合計の表示は974になっている。計算上の差異と考えられる。
- 12 短期有利子負債1,202が該当する。
- 13 その他の流動負債16,362が該当する。
- 14 実際は86,802だが、合計は86,803となっている。計算上の差異と考えられる。
- 15 実際は2,338だが、合計は2,337となっている。計算上の差異と考えられる。

HOYAの負債合計は、日本基準では199,736百万であるが、IFRSでは201,100百万となり、0.68%増加する。これは、IFRSを適用することにより、負債の認識・測定が1,365百万増加するからである。負債の内訳は、日本基準では、固定負債は112,933百万（56.54%）、流動負債は86,803百万（43.46%）となり、IFRSでは、非流動負債は111,961百万（55.67%）、流動負債は89,140百万（44.33%）となっている。

負債全体のIFRS適用による影響は、負債の増加額が1,364百万（+0.68%）であることから、金額における影響がほとんどないといえる。

（2）表示科目の変更

表示科目の変更には次のものがある。

①長期有利子負債

日本基準における社債、長期借入金（456百万）およびその他（固定負債）として表示していた長期リース債務（435百万）は、IFRSでは長期有利子負債として表示されている。

②その他の長期金融負債

日本基準においてその他（固定負債）として表示されていた（為替の変動リスクに備えた）通貨デリバティブの非流動分（197百万）は、IFRSではその他の長期金融負債として表示されている。

③その他の引当金

日本基準においてその他（固定負債）として表示されていた資産除去債務引当金の非流動分（1,461百万）は、IFRSではその他の引当金として表示されている。

④その他の非流動負債

日本基準においてその他（固定負債）として表示されていた営業保証金等

(1,198百万)は、IFRSではその他の非流動負債として表示されている。

⑤繰延税金負債

日本基準においてその他(流動負債)およびその他(固定負債)として2箇所に表示されていた繰延税金負債は、IFRSでは繰延税金負債として非流動負債に表示されている。

⑥短期有利子負債

日本基準における1年内返済予定の長期借入金(1,202百万)およびその他(流動負債)として表示していた短期リース債務(236百万)は、IFRSでは短期有利子負債として表示されている。

⑦仕入債務およびその他の債務

日本基準における支払手形及び買掛金(36,720百万)、その他(流動負債)として表示されていた未払金(14,953百万)およびその他(流動負債)として表示されていた設備支払手形(7百万)は、IFRSでは仕入債務およびその他の債務として表示されている。

⑧その他の短期金融負債

日本基準におけるその他(流動負債)として表示されていた短期デリバティブ負債(566百万)およびその他の金融負債の内、償却原価で測定される金融負債(257百万)は、IFRSではその他の短期金融負債として表示されている。

⑨未払法人所得税

日本基準における未払法人税等はIFRSでは未払法人所得税と表示されている。

⑩その他の引当金

日本基準における製品保証引当金(791百万)およびその他(流動)として表示されていた資産除去債務の流動分(12百万)は、IFRSではその他の引当金として表示されている。

⑪その他の流動負債

日本基準におけるその他(流動負債)(6,751百万)、賞与引当金(5,504百万)および未払費用(16,362百万)は、IFRSではその他の流動負債として表示されている。

IFRSの表示項目は大幅に変更されており各項目の金額の変動は少なくない。たとえば短期有利子負債の額は日本基準を利用した場合と比べて2,170百万(+885.71%)増加している。表示項目の多くで日本基準との相違を確認することができたため、IFRSが適用された財務諸表を見る場合には、その項目にどの

IAS第37号と日本基準における負債の比較

ような勘定が含まれているのかを注意してみる必要があるといえる。

(3) 認識・測定の相違

また、認識および測定には次の相違がみられる³¹⁾。

①特別修繕引当金

日本基準では特別修繕引当金(962百万)を引当金として認識していたが、IFRSでは認識していない。

②割引手形

日本基準では、割引を行った時点で認識を中止していたが、IFRSでは割引手形を訴求義務が消滅した時点で認識を中止している。この差異による金額への影響額は628百万である。

③カスタマー・ロイヤリティ・プログラム

日本基準ではカスタマー・ロイヤリティ・プログラムの費用相当額(247百万)をその他の流動負債に計上していたが、IFRSでは売価相当額(646百万)をその他の流動負債としての計上している。

④未払有給休暇

日本基準では未払有給休暇は認識されていなかったが、IFRSではその他の流動負債として未払有給休暇(1,293百万)が認識されている。

(4) 引当金の相違

HOYAでは、過去の事象の結果として、現在の法的債務および推定的債務が存在し、HOYAグループが当該債務の決済をするために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高く、その債務の金額を信頼性をもって見積ることができる場合に、連結会計年度末日における債務に関するリスクおよび不確実性を考慮に入れた、現在の債務の決済のために必要な支出(将来キャッシュ・フロー)の最善の見積りにより、引当金を認識している³²⁾。HOYAでは次の引当金を認識している。

①製品保証引当金

HOYAでは、製品保証引当金を、販売済製品(カメラや眼鏡製品等)に対して、保証期間内に発生が見込まれるアフターサービス費用に充てるため、過年度の実績を基礎に将来の保証見込みを加味して、製品保証費用を見積り、認識・測定し

31) HOYA[2011]、第2事業の状況、1業績等の概要、p.34。

32) HOYA[2011]、第5経理の状況、連結財務諸表注記、p.102。

ている³³⁾。製品保証引当金(791百万)はその他の引当金(流動負債)となっている³⁴⁾。

②賞与引当金

日本基準で個別に表示していた賞与引当金(5,504百万)は、IFRSではIAS 19によって認識・測定されその他の流動負債として表示されている。

③退職給付引当金

退職給付引当金はIAS 19により規定されている。HOYAでは、一部の事業部において、従業員の退職給付に備えるため、当事業年度末における退職給付債務及び年金資産の見込額に基づき計上している³⁵⁾。

退職給付引当金の金額は認識および測定の差異によって8,173百万から8,121百万となり52百万減少(Δ 0.63%)している。

④特別修繕引当金

特別修繕引当金は、IAS 37では認識の要件を満たさないため計上してはならない。

⑤貸倒引当金

貸倒引当金は、IFRSではIAS 39により、資産の減損として処理される。しかし、HOYAでは、売上債権等は回収期日を変更した債権も含め、回収不能と判断される場合には貸倒引当金が設定され、その後債権が放棄された場合及び回収された場合には貸倒引当金を減額するとしており、売上債権及びその他の債権の減少として貸倒引当金が Δ 1,995百万設定されている³⁶⁾。

⑥有給休暇引当金

有給休暇引当金はIAS 19により規定されている。HOYAでは有給休暇引当金は計上されてこなかったが、その他の流動負債として1,293百万計上している。

⑦資産除去債務引当金

資産除去債務引当金はIAS 16およびIAS 37によって規定されている。HOYAでは、賃貸事務所・建物・店舗等に対する原状回復義務及び固定資産に関連する有害物質の除去に備え、過去の原状回復実績及び事務所等に施した内部造作の耐用年数を考慮して決定した使用見込期間等を基礎として、各物件の状況を個別具

33) HOYA[2011]、第5 経理の状況、連結財務諸表注記、p.102。

34) 資産除去債務(1,473百万)の内、流動分(12百万)がその他の引当金として計上されているため、その他の引当金の合計額は803百万となっている。

35) HOYA[2011]、第5 経理の状況、重要な会計方針、p.175。

36) HOYA[2011]、第5 経理の状況、連結財務諸表注記、p.98。

IAS第37号と日本基準における負債の比較

体的に勘案して資産除去債務を見積り、認識・測定している³⁷⁾。

日本基準ではその他(固定負債)として表示されていたが、IFRSではその他の引当金(非流動負債)として1,461百万計上している。

(5) 偶発負債および偶発資産の相違

HOYAの連結財務諸表で次のとおり偶発債務に関する注記がされている³⁸⁾。

36. 偶発債務

保証債務額

当社グループは営業上の取引先及び当社グループの従業員の金融機関との取引に対して、次のとおり保証を行っております。

(単位：百万円)

	前連結会計年度 (平成22年3月31日)	当連結会計年度 (平成23年3月31日)
営業上の取引先	1,631	1,405
当社グループの従業員	1	1
計	1,632	1,405

なお、HOYAの連結財務諸表には偶発資産は計上されていない。

5. おわりに

本稿では、将来的に日本においてIFRSの強制適用が行われることを念頭に置き、IFRSにおいて特徴的な考え方である資産・負債アプローチの影響によって、負債がどのように適用されるかを検討するため、IFRSにおいて負債の中心的な基準であるIAS37を中心として影響をみてきた。まず、IAS37と日本基準との相違を確認することで、IAS37を適用した際に問題となる点について検討した。そして、IFRSを適用しているHOYAの事例をみることで実際に日本企業へ適用した際の影響について検証した。

IFRSと日本基準における差異は両者の利益算出のアプローチの違いが影響し

37) HOYA[2011]、第5経理の状況、連結財務諸表注記、p.102。

38) HOYA[2011]、第5経理の状況、連結財務諸表注記、p.161。

ている。IFRS の考え方である資産・負債アプローチでは、最初に資産と負債を定義するため負債はその定義を満たしたものが認識される。一方、日本基準の考え方である収益・費用アプローチでは、最初に収益と費用を定義するため負債は収益と費用を計算した後に残る貸方項目であり、負債の定義によって認識されているわけではない。実際に IAS 37 では引当金という用語をなくし非金融負債という用語の使用を提言している。これは、引当金をこれまで日本において一般的に使用されている「将来の支出に備える」という意味合いではなく、「負債」そのものとしてとらえていることを意味するものである。

こうした利益算出の違いによる負債のとらえかたの差異によって、引当金の認識縮小と負債概念の拡大という2つ特徴的な差異があらわれているといえる。

引当金の認識縮小とは、IAS 37 では現在の債務を有していることを引当金の認識要件としているため、現在の債務を有していなくても負債に計上する日本基準に比べて引当金の認識範囲が狭くなっているといえるのである。たとえば日本基準で計上されている修繕引当金および特別修繕引当金は現在の債務が存在しないため IAS 37 では認識されない。

負債概念の拡大は、IAS 37 では認識要件の1つとして発生可能性が50%超であることを要求していることがあげられる。日本基準では IAS 37 よりも発生可能性が高くなければ負債を認識しないと解釈されており、IAS 37 の蓋然性の要求は日本基準より低いといえる。また、IAS 37 では負債の認識に関して推定的債務の規定が存在している。たとえば、日本基準では法的債務としてのみ認識する資産除去債務は、IAS 37 では推定的債務によっても負債として認識される。こうした蓋然性の低さや推定的債務の規定によって、IAS 37 ではより多くの負債が認識されることとなる。さらに、IAS 37 における偶発負債は発生可能性がほとんどない場合以外は開示するため、多くの情報が開示されることになる。

このような認識の縮小および負債概念の拡大という影響以外でも、IAS 37 の測定では、引当金の金額は支出の最善の見積りとしており、貨幣の時間的価値の影響が重要な場合には現在価値で引当金額を認識しなければならない。こうした割引計算の規定は日本基準には存在しない。また、開示に関しては、日本基準では前期末残高、当期増減額、当期末残高を注記しなければならないと定められているが、IAS 37 では日本基準で要求されている定量的な開示に加え、債務の内容についての説明や、その結果として生じる経済的便益の流出が予測される時期などの定性的な情報についての開示が求められている。さらに、IAS 37 では偶発資産についての開示をも要求している。

IAS第37号と日本基準における負債の比較

HOYAの事例では、2011年3月期の有価証券報告書をもとに、負債および引当金を対象に適用の影響を検討した。まず最初に負債全体について概観したが、IFRS適用の金額への影響はほとんどなかったが、表示項目は大幅に変更されている。各項目の金額の変動は少なくないため、IFRSが適用された財務諸表の項目の中身を注意してみる必要があるといえる。

負債の認識に関しては、現在の債務でない特別修繕引当金が認識されなかった。これは引当金の認識縮小であるといえる。また、日本では認識されていなかった未払有給休暇が認識されており、負債概念の拡大を確認することができる。ただし、これら2つの認識の変化による金額への影響は少なかった。特別修繕引当金の未認識の金額は962百万で未払有給休暇の認識は1,293百万であるが、これらはHOYAの負債全体の1%にも満たない金額である。

今回の事例ではIFRSにおける引当金の認識縮小と負債概念の拡大について確認することができたが、その金額的影響は大きくなかった。今回の事例では扱われなかった規定（たとえばストラクチャリングなど）も日本基準との相違の影響があらわれる重要なものであると予想される。今後は、様々な業種・業態の企業がIFRSを適用することが予想されるため、そうした企業の適用による影響をみることで、IAS37適用の課題がよりよく見えてくると思われる。

（筆者は、関西学院大学大学院商学研究科博士課程後期課程）

参考文献

- ・ International Accounting Standards Board (IASB) [2005], Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* and IAS 19 *Employee Benefits*. (企業会計基準委員会 [2005]、『公開草案 IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」および IAS 第 19 号「従業員給付」修正案』)
- ・ IASB [2003a], International Accounting Standards (IAS) No.16, *Property, Plant and Equipment*, (国際会計基準第 16 号「有形固定資産」、企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2011]『国際財務報告基準』中央経済社。)
- ・ IASB [2003b], IAS No.17, *Leases*, (国際会計基準第 17 号「リース」、企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2011]『国際財務報告基準』中央経済社。)
- ・ IASB [2004a], IAS No.19, *Employee Benefits*, (国際会計基準第 19 号「従業員給付」、企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2011]『国際財務報告基準』中央経済社。)
- ・ IASB [2009], IAS No.39, *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, (国際会計基準第 39 号「金融商品：認識及び測定」、企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2011]『国際財務報告基準』中央経済社。)
- ・ IASB [2004b], International Financial Reporting standards (IFRS) No.4, *Insurance Contracts*, (国際財務報告基準第 4 号「保険契約」、企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2011]『国際財務報告基準』中央経済社。)
- ・ International Accounting Standards Committee (IASC) [1993], IAS No.11, *Construction Contracts*, (国際会計基準第 11 号「工事契約」、企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2011]『国際財務報告基準』中央経済社。)
- ・ IASC [1996], IAS No.12, *Income Taxes* (revised 2000), (国際会計基準第 12 号「法人所得税」、企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2011]『国際財務報告基準』中央経済社。)
- ・ IASC [1998], IAS No.37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, (国際会計基準第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2011]『国際財務報告基準』中央経済社。)
- ・ Kerr, J. St. G. [1984], *The Definition and Recognition of Liabilities*, Victorian Printing Pty. Ltd. (徳賀芳弘訳 [1989]『負債の定義と認識』九州大学出版会。)
- ・ 川村義則 [2007]「非金融負債をめぐる会計問題」『金融研究』第 26 巻第 3 号 (8 月)、pp.27-67。

IAS第37号と日本基準における負債の比較

- ・企業会計基準委員会[2009]「引当金に関する論点の整理」9月。
- ・桜井久勝[2010]「利益情報と純資産情報の最適バランスの探求」『国民経済雑誌』第204巻第1号(7月)、pp.1-16。
- ・佐藤信彦[2003]「業績報告と利益観」『企業会計』第55巻第2号(2月)、pp.68-69。
- ・徳賀芳弘[2002]「会計における利益観－収益費用中心観と資産負債中心観－」
齊藤静樹編[2002]『会計基準の基礎概念』中央経済社、pp.147-177。
- ・平松一夫監修・谷保廣編著[2009]『IFRS(国際財務報告基準)と引当金会計』清文社。
- ・藤田敬二[2011]「拡大する負債概念と収益および株主持分への影響」『三田商学研究』第54巻第3号(8月)、pp.27-43。
- ・松本敏史[2000]「国際会計基準と修繕引当金」『同志社商学』第51巻第5・6号(3月)、pp.292-312。
- ・松本敏史[2010]「IAS37号を巡る動きと計算構造の変化」『企業会計』第62巻第9号(9月)、pp.25-32。
- ・森田哲彌[2000]『簿記と企業会計の新展開』中央経済社、pp.3-17。
- ・弥永真生[1998]『デリバティブと企業会計法』中央経済社、pp.37-48。
- ・HOYA株式会社, 2011年3月期有価証券報告書。
- ・HOYA株式会社, 2010年3月期有価証券報告書。

ホームページ

- ・あずさ監査法人ホームページ「国際財務報告基準(IFRS)対応状況調査2011全文」
http://www.azsa.or.jp/b_info/research/201110.html
- ・金融庁ホームページ「自見金融担当大臣談話－IFRS適用に関する検討について－(平成23年6月21日)」
<http://www.fsa.go.jp/common/conference/danwa/20110621-1.html>
- ・HOYA株式会社ホームページ「IR資料室」
http://www.hoya.co.jp/japanese/investor/investor_02_00.html
- ・IFRSホームページ「IFRSの作業計画」
<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Liabilities/Liabilities.htm>